CAUSA Nº 37322/2025 “LA ESPERANZA SRL (TF 31350-A) c/ DGA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de febrero de 2026.- NAI

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

La firma La Esperanza SRL, dedicada al embalado, conservación y comercialización de frutas frescas para ser destinadas a los principales mercados del mundo, registró destinaciones de exportación a consumo, por los cuales percibió beneficios a la exportación. La Dirección General de Aduanas, de conformidad con las Instrucciones Generales Nº 01/04 y 01/06, reajustó los estímulos a la exportación liquidados y pagados en exceso a la firma exportadora e intimó de pago a la parte actora, quien impugnó la respectiva resolución. La parte demandada rechazó el procedimiento de impugnación, ante lo cual la empresa La Esperanza SRL interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el que fue rechazado.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

En este entendimiento, la Sala “G” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 12/11/2024, obrante a fs. 77/78, resolvió confirmar la Resolución Nº 14/2012 (AD SAOE) dictada por el Administrador de la Aduana de San Antonio Oeste en la Actuación Administrativa SIGEA Nº 13289-35614-20107; con costas a la parte actora.

Para así decidir, en primer lugar, señaló que la firma La Esperanza SRL había interpuesto recurso de apelación contra la Resolución Nº 14/2012 (AD SAOE), en la cual se había resuelto rechazar el procedimiento de impugnación interpuesto contra la liquidación manual 07-080-LMAN-005540C formulada por la Aduana de San Antonio Oeste, por la que se le había exigido la restitución de la suma de U$S 6.378,17.-, con más los intereses correspondientes, en concepto de reintegros a la exportación pagados en demasía.

En este orden de ideas, puntualizó que la Corte Suprema, en el precedente “*Basso SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa TFN Nº 24.888-A/CNACAF 154/10, del 27/8/2013, tratando una cuestión similar a la de la presente causa, había confirmado el pronunciamiento de la Sala II de la

Cámara del fuero, mediante el cual se había revocado la sentencia del Tribunal Fiscal en base a la legitimidad de las Instrucciones Generales Nº 01/04 y 01/06 (DGA).

Por último, destacó que teniendo en consideración que la doctrina de la Corte Suprema es vinculante para los tribunales inferiores, de conformidad con la jurisprudencia del Máximo Tribunal, correspondía confirmar la resolución apelada en cuanto la misma rechazó la impugnación interpuesta contra la liquidación manual 07080LMAN005544G e intimó a la parte actora al pago de la suma de U$S 6.378,19, con más los intereses del artículo 854 del Código Aduanero, en concepto de reintegros a la exportación pagados en demasía por el servicio aduanero.

III. Agravios de la parte actora

Contra la sentencia, la firma La Esperanza SRL interpuso recurso de apelación el 5/2/2025 (confr. fs. 83), y expresó agravios el 26/2/2025 (confr. fs. 88/99), los cuales no merecieron réplica de la contraria.

En primer lugar, con fundamento en el excesivo tiempo que demoró la Administración en resolver la cuestión objeto de Litis, opone la prescripción de la acción del fisco para repetir los importes pagados indebidamente en concepto de estímulos a la exportación. Al respecto, puntualiza que habían transcurrido más de 17 años desde el inicio del reclamo, lo cual había producido un agravio irreparable al patrimonio de la firma La Esperanza SRL, en violación al derecho de defensa amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional y por el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Asimismo, cita el precedente "*Losicer*" de la Corte Suprema.

A continuación, sostiene que desde el origen de las normas que imponen al fisco el pago de los estímulos, se tuvo en consideración el tope previsto por el inciso c) del artículo 829 del Código Aduanero. Así, postula que la posibilidad de incluir los derechos de exportaciones en la base de cálculo de los beneficios a la exportación, fue siempre contemplada, lo cual fue puesto en conocimiento y evaluado por organismos y dependencias administrativas con competencia primaria y especial en la materia, las que determinaron y reafirmaron la base de cálculo para el pago de estímulos. Por lo tanto, considera que corresponde apartarse de lo resuelto en la causa "*Basso*" de la Corte Suprema.

En este orden de ideas, manifiesta que ni la Subdirección General de Operaciones Aduaneras Metropolitanas, ni la Subdirección General de Operaciones Aduaneras del Interior, ni la Subdirección General de Legal y Técnica Aduanera, ni la Dirección General de Aduanas, ni la Subdirección General de Recaudación efectuaron observación alguna respecto de la

composición de la base para el cálculo del pago de estímulos a la exportación. Asimismo, destaca que mediante el dictado del Memorando Nº 842/02, emitido por la Dirección Nacional de Impuestos, con el dictado de la Resolución General AFIP Nº 1342/02, y posteriormente, con el dictado del Dictamen Nº 36/2003 emitido por la Procuración General del Tesoro de la Nación se ratificó la base de cálculo.

Así las cosas, aduce que el servicio aduanero siempre tuvo presente el tope establecido por el inciso c) del artículo 829 del Código Aduanero, motivo por el cual considera que, después de haber transcurrido tanto tiempo y de haber intervenido diversas dependencias especializadas en la materia, no puede alegarse la existencia de un error de cálculo.

Seguidamente, refiere que la Dirección General de Aduanas informó de pago a la firma exportadora con fundamento en una norma de carácter interno, la que no fue publicada por vía oficial. Ello así, entiende que a la luz de las exigencias del derecho tributario, dicha norma resulta inexistente y no puede ser invocada contra el administrado como la causa fuente de la obligación que se le exige.

En esta línea, alega que, en el hipotético caso que el reclamo se hubiera realizado con fundamento en un acto administrativo válido, sus efectos debieron haber sido aplicados hacia el futuro y no retroactivamente, como lo dispuso la Instrucción General DGA 01/06.

En concordancia, puntualiza que tanto el establecimiento como la posterior modificación de la base de cálculo de los beneficios a la exportación, fueron originadas sobre estudios e interconsultas realizadas por los organismos del Estado con competencia específica en la materia, los cuales por diversas razones de oportunidad, mérito y conveniencia, determinaron en distintos momentos incluir en la base de cálculo a los derechos de exportación. Ello así, aduce que el resultado de la inactividad administrativa puede ser acertado o desacertado, conveniente o inconveniente, pero no erróneo.

Por lo tanto, manifiesta que la inclusión o exclusión de los derechos de exportación en la base de cálculo para el pago de los beneficios fue objeto de análisis y estudio por parte de la Dirección Nacional de Impuestos a

pedido de la Dirección General de Aduanas con carácter previo al dictado de la Resolución General AFIP Nº 1342/02, motivo por el cual no puede alegarse ahora, en contradicción de sus propios actos, que el Servicio Aduanero desconocía los pormenores de su cálculo conforme a lo dispuesto por el Código Aduanero.

Por otro lado, alega que la suma de dinero que pretende el fisco fue ingresada con justa causa y de forma legítima al flujo comercial de la empresa, sin haberse previsto, en su contabilidad, la opción o posibilidad de tener que ser devuelta en algún momento incierto.

En este sentido, expresa que la mentada pretensión resulta un ataque directo a la voluntad y patrimonio de la firma actora, en tanto el conocimiento acabado de los algoritmos y de las sumas a percibir por tal concepto resulta esencial al tiempo de elegir y tomar la decisión de exportar o no exportar.

Finalmente, solicita que, debido a que la sentencia apelada fue dictada habiendo transcurrido 17 años desde la notificación de la liquidación 07080LMAN005540C, se exima a la firma La Esperanza SRL del pago de los intereses resarcitorios devengados innecesariamente hasta el presente, en tanto considera que es injusto e irrazonable que el administrado deba cargar con la demora excesiva de la Administración para cumplir con las funciones a su cargo.

Ello así, requiere que, para el hipotético caso que se considere procedente la legitimidad de la devolución de los beneficios a las exportaciones pretendida por la Aduana, se adecúe razonablemente el importe de los intereses resarcitorios pretendidos.

IV. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (confr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, *in rebus*: "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018; "*Martínez, José Domingo y otros c/ EN-M° Seguridad -PSA- s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.*", Causa Nº 48697/2017, del 25/11/2020; "*Cargill SACI c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa N° 55388/2019, del 18/10/2022, "*LDC*

Argentina SA (TF 138542079-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, Causa Nº 17645/2024, del 10/4/2025, entre otros).

V. Delimitación de la cuestión a resolver y circunstancias de hecho relevantes para la resolución del caso

De manera preliminar, corresponde señalar que, la materia sobre la cual debe expedirse esta alzada –según la lectura de las piezas que conforman esta litis– se circunscribe a: (*i*) la prescripción de la acción del fisco para repetir los importes pagados en concepto de estímulos a la importación; (*ii*) la devolución de los importes abonados en concepto de beneficios a la exportación; y (*iii*) los intereses aplicables.

A tal fin, y con el propósito de lograr una mejor comprensión de la problemática involucrada en autos, me parece conveniente reseñar las circunstancias fácticas del caso según surge de las actuaciones administrativas SIGEA Nº 13289-35614-2007:

(i) El 16/11/2007 la Dirección General de Aduanas San Antonio Oeste, efectuó la liquidación Manual 0708LMAN00540C, en la cual determino que el importe a devolver ascendía a la suma de U$S 6.378,17 (confr. fs. 40).

(ii) Mediante Resolución Nº 14/2012 (AD SAOE), del 24/4/2012, el Administrador de la Aduana de San Antonio Oeste resolvió rechazar la impugnación interpuesta por la firma La Esperanza SRL contra la liquidación 07-080-LMAN-005540-C, y confirmó la intimación de restitución de los importes abonados indebidamente en concepto de reintegros a la exportación (confr. fs. 81/97).

VI. Marco normativo aplicable

En este orden de ideas, cabe reseñar brevemente la normativa aplicable.

Así, el artículo 1º del Decreto Nº 1011/91, sustituido por el Decreto Nº 571/96, determinó que “*los exportadores de mercaderías manufacturadas en el país, nuevas sin uso, tendrán derecho a obtener el reintegro total o parcial de los importes que se hubieran pagado en concepto de tributos interiores en las distintas etapas de producción y comercialización. Dicho reintegro se aplicará sobre un valor que se determinará a partir del valor FOB, FOR o FOT de la mercadería a exportar, al cual se le deducirán el valor CIF de los insumos importados*

incorporados en la misma y el monto abonado en concepto de comisiones y corretajes. Para dicho cálculo se tomará como base exclusivamente el valor agregado producido en el país, neto de las referidas comisiones y corretajes".

Por su parte, la Resolución General AFIP Nº 1161/01, actualizada mediante la Resolución General AFIP Nº 1342/02, fijó los algoritmos de cálculo que utilizaría el Sistema Informático María en su Anexo X "A" para la determinación de las bases tributaria y de beneficios a la exportación.

Posteriormente, la Instrucción General DGA Nº 01/04 entendió que, a los fines de la liquidación de los estímulos a la exportación, su base nunca podía ser superior al valor imponible que rige para la determinación de los derechos de exportación –artículo 829, inciso c, Código Aduanero–, "*valor imponible que, definido en la norma de valoración que desarrollan los artículos 735 a 749 de ese cuerpo legal, no incluye los derechos de exportación*", por lo que dispuso que correspondía "*ratificar los algoritmos de cálculo para la liquidación de los estímulos, así como también los de comparación con fundamento en la normativa vigente*".

Asimismo, a través de la Dirección Técnica, agregó que se procedería a "*la adecuación del Sistema Informático María en el sentido expuesto*", y aclaró que el temperamento de esa instrucción tenía vigencia para todas las destinaciones de exportación para consumo registradas a partir del 29/3/2004, mientras que, respecto de los beneficios abonados con anterioridad o pendientes de pago, las aduanas debían estar "*a la espera de las instrucciones que se impartirán oportunamente*".

Por otro lado, respecto a la base de cálculo errónea utilizada por el Sistema Informático María, la misma fue superada con el dictado de la Resolución General AFIP Nº 1921/05**,** la cual en su Anexo VI recoge lo previsto en la Instrucción General DGA Nº 01/04.

También, corresponde mencionar la Instrucción General DGA Nº 01/06, la que se basó en la anterior Resolución General AFIP Nº 1921/05. En la misma se determinó que para las destinaciones registradas antes del 29/3/2004, se debían formular los cargos que pudieren corresponder para los casos en que, en virtud de haberse utilizado una base de cálculo incorrecta, se hubieran pagado estímulos en demasía; y que, para las destinaciones impagas oficializadas antes del 29/3/2004, correspondía abonar los reintegros de conformidad con la base correcta.

A su vez, para ambos casos, la instrucción contempló que la conducta del documentante que había percibido los beneficios calculados según una base errónea, no era encuadrable en las previsiones del artículo 954 del Código

Aduanero, toda vez que los algoritmos utilizados habían sido aprobados por la Resolución General AFIP Nº 1342/02.

Por lo tanto, surge de la normativa analizada que la reliquidación de los estímulos se ordena a raíz de que, originariamente, los mismo fueron determinados sobre una base de cálculo errónea, que no tuvo en cuenta la limitación prevista en el artículo 829, inciso c), del Código Aduanero (confr. esta Cámara, Sala IV, *in re*: “*Los Álamos de Rosauer SAAIIC c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa Nº 31030/2019, del 21/10/2021).

VII. La prescripción de la acción del fisco para repetir los importes pagados en concepto de estímulos a la importación

En primer lugar, corresponde expedirse respecto del agravio relativo a la extinción de la acción del fisco para reclamar la restitución de los importes abonados.

Ello así, cabe señalar que el agravio deducido no puede prosperar, dado que en el supuesto bajo examen no está involucrada la potestad punitiva estatal, a la que se refiere la doctrina jurisprudencial invocada en el recurso (confr. esta Cámara, Sala IV, *in re*: “*Los Álamos de Rosauer SAAIIC*”, ya citada).

Asimismo, al respecto cabe remitirse *mutatis mutandi* a cuanto tiene dicho la Sala IV del fuero en el precedente “*Iveco Argentina SA c/ DGA s/ Recurso Directo de organismo Externo*”, Causa Nº 56632/2015, del 14/4/2016.

VIII. La devolución de los importes abonados en concepto de beneficios a la exportación

VIII.1. Al respecto, corresponde reafirmar la facultad que ha sido legalmente conferida al fisco para repetir importes indebidamente abonados en concepto de estímulos a la exportación (arg. artículos 845 y siguientes del Código Aduanero), y que tiene como contrapartida la facultad que el mismo cuerpo legal asigna al contribuyente de repetir los importes abonados en forma indebida en concepto de tributos (arg. artículo 809 del Código Aduanero).

El fundamento y origen de ambas previsiones se halla en el principio de que “nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro”, regla ética de proyección patrimonial que alcanza tanto al Estado como a los particulares, y que fue asimismo receptada por el derecho civil, reafirmando con ello la relación que

guarda el orden jurídico respecto del orden moral (confr. CSJN, Fallos: 307:983, disidencia del Dr. Fayt).

Concordemente con lo expuesto, la Corte Suprema ha reconocido que el carácter definitivo de la extinción del crédito que provoca el pago por ser este irrevocable e irrepetible lo es sólo en principio, ya que no excluye la posibilidad de repetición del pago indebido cuando el deudor paga lo que no debe (Fallos: 311:121; entre otros).

Asimismo, cabe puntualizar que la normativa específica en la materia prevé también la facultad de la autoridad aduanera para revisar actuaciones y documentos una vez concluida su tramitación, y de conformidad con las disposiciones aplicables formular rectificaciones y cargos, así como disponer las devoluciones que pudieren corresponder (artículos 9º, apartado 2, inciso d, Decreto Nº 618/97, y artículo 23, inciso d, del Código Aduanero), lo que fue instituido a fin de salvaguardar la agilidad en todos los actos que se desarrollan vinculados con la importación y la exportación, y también el fiel control que debe implementar la Aduana con relación a las registraciones, solicitudes o destinaciones que efectúan los interesados, una vez concluidas aquéllas; control que, ciertamente, comprende el correcto pago de los tributos aduaneros y la justa liquidación de estímulos a la exportación (confr. esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Los Álamos de Rosauer SAAIIC*", ya citada) .

VIII.2. En este sentido, y concretamente en lo que hace a la facultad de la Aduana para reclamar la devolución de estímulos a la exportación en los términos de la Instrucción General DGA Nº 01/06, cabe señalar que la Sala IV del fuero se expidió al respecto en el precedente "*Empresa Pesquera Patagonia y Antártida SA (TF 25656-A) c/ DGA*", Causa Nº 3/11, del 5/7/2011.

En el mismo, el tribunal sostuvo que las diferencias reclamadas se habían originado en errores de cálculo de los estímulos a la exportación, diferencias que habían sido puestas de manifiesto por el Procurador del Tesoro de la Nación en el Dictamen Nº 36, del 16/1/2003 (Dictámenes: 244:144), del cual surgía que el valor imponible definido por los artículos 734 a 749 del Código Aduanero operaba como tope para el cálculo de los reintegros a la exportación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 829, inciso c), del mencionado código. Así, en dicha oportunidad, se determinó que la inclusión del tope legal en la base de liquidación de los reintegros a la exportación no implicaba un cambio de criterio, sino que la modificación introducida por la Resolución General AFIP Nº 1921/05 había significado, en definitiva, la corrección del error en el que se venía incurriendo en la liquidación, que importaba —como se indicó— una violación al citado artículo 829, inciso c), del Código Aduanero.

También, se destacó que incumbía al solvens acreditar el pago y el error en que se había incurrido como recaudos para ejercer la acción de repetición, y que en el caso dicho extremo se encontraba cumplido a partir de la demostración del deficiente mecanismo empleado para el cálculo de los estímulos por abonar al exportador, vigentes con anterioridad a las reformas introducidas (confr. esta Sala, *in re*: “*El Marisco SA (TF 24493-A) c/ DGA*”, Causa Nº 17.853/2009, del 15/6/2010; y esta Cámara, Sala II, *in re*: “*Basso SA (TF 24888-A) c/ DGA*”, Causa Nº 154/2010, del 7/12/2010).

En el mismo sentido, se pronunció la Corte Suprema en el precedente “*Basso SA (TF 24888-A) c/ DGA*”, Causa B.657.L.XLVII, sentencia del 27/8/2013, en la que —con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación— sostuvo, con referencia a la Instrucción General Nº 1/04 y a la fórmula polinómica de cálculo del beneficio contenida en la Resolución General AFIP Nº 1161, que los reintegros habían sido mal abonados como consecuencia de un error de cálculo o liquidación —y no producto de un cambio de criterio que hiciera aplicable la regla prevista en el artículo 793 del Código Aduanero—, es decir que se trataba de pagos sin causa que justificaban su devolución a la Aduana.

Por último, corresponde mencionar que, con posterioridad, la Corte Suprema ratificó la doctrina del citado precedente “*Basso SA*” en la causa “*Kleppe SA c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa Nº 29.714/2015/1/RH001, del 14/8/2018.

En consecuencia, corresponde rechazar los agravios deducidos al respecto por la firma actora.

IX. Intereses

En cuanto al agravio de la parte actora respecto a los intereses, cabe señalar que el mismo debe ser rechazado en tanto no fue planteado en el escrito presentado ante el Tribunal Fiscal de la Nación mediante el cual se interpuso el correspondiente recurso de apelación, lo cual torna al planteo fruto de una reflexión tardía –confr. artículos 271 *in fine* y 277 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación– (confr. esta Sala, *in rebus*: “*Clement, María Josefina c/ EN-AFIP s/ amparo ley 16.986*”, Causa Nº 66639/19, del 24/6/2020; “*INC SA (TF 30047-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa Nº 16179/2023,

del 6/6/2023, “ *Bapro Mandatos y Negocios SA (TF 48037-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa Nº 35043/2022, del 6/5/2025, “*LDC Argentina SA (TF 39131-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa Nº 14324/2024; del 29/5/2025; y “*LDC Argentina SA (TF 38621-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo*”, Causa N° 2537/2025, del 23/10/2025; y esta Cámara, Sala IV, *in rebus*: “*Gibaut Hnos Manifactura de Cueros SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa Nº 49098/2013, del 23/12/20214; “*Procesadora de Boratos Argentinos SA (TF 28477-A) c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo*”, Causa Nº 10044/2012, del 3/5/2016).

X. Costas

Por último, y teniendo en cuenta la forma en que se resuelve, corresponde imponer las costas de alzada a la parte actora vencida (artículos 1163 y 1182 del Código Aduanero, y 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, en mérito de lo precedentemente expuesto, el Tribunal **RESUELVE:** rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y en consecuencia, confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto fue materia de agravios. Costas de alzada a la parte actora vencida (artículos 1163 y 1182 del Código Aduanero, y 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, al Sr. Fiscal General y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 03/02/2026
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FEDERICO GIACOIA, SECRETARIO DE CAMARA

#40529669#487426863#20260202110442675